

Urteil vom 21. April 2026, VIII R 26/23

Liebhabe bei Steuerberatung

ECLI:DE:BFH:2026:U.210426.VIIIR26.23.0

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 2, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2018

vorgehend FG Köln, 19. Januar 2022, Az: 5 K 1311/20

Leitsätze

NV: Steuerlich anzuerkennende Verluste aus einer selbständigen, im Nebenberuf betriebenen Tätigkeit als Steuerberater können im Einzelfall vorliegen, wenn es der Steuerpflichtige mit nachvollziehbarer Begründung ablehnt, bis zu seiner Pensionierung im Hauptberuf Maßnahmen zur Steigerung der Rentabilität zu ergreifen, und wenn es wegen der objektiv geringen Höhe der Verluste möglich erscheint, dass er den aufgelaufenen Gesamtverlust nach seiner Pensionierung innerhalb weniger Jahre vollständig ausgleichen und von da an Gewinne erzielen wird (Bindung des Bundesfinanzhofs an eine mögliche Würdigung des Finanzgerichts).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 19.01.2022 - 5 K 1311/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden im Jahr 2018 (Streitjahr) als Eheleute zusammen veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Leiter des Bereichs "Software" bei der A GmbH & Co. KG. Er war dort für die inhaltliche und technische Weiterentwicklung der Kanzleisoftware Y zuständig. Außerdem war er Leiter der Lohn- und Finanzbuchhaltung. Das Arbeitsverhältnis des Klägers endet nach dem Anstellungsvertrag spätestens mit Ablauf des Monats, in dem der Kläger die gesetzliche Altersgrenze erreicht (Mai 20xx).
- 2** Daneben übte der Kläger seit 2009 mit Zustimmung seines Arbeitgebers die selbständige Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters aus. Daraus erzielte er im Streitjahr einen Verlust von 357 € (Betriebseinnahmen: 371 €; Betriebsausgaben: 728 €, davon unter anderem Beiträge zur Steuerberaterkammer und Steuerberaterhaftpflichtversicherung: 578 €, Telekommunikation geschätzt: 120 €).
- 3** Auch in den Jahren von 2009 bis 2017 hatte der Kläger aus seiner selbständigen Tätigkeit jeweils Verluste erzielt (zwischen 120 € und 558 €; in Summe: 3.909 €).
- 4** Im Streitjahr betreute der Kläger im Rahmen seiner Steuerberaterpraxis ... Mandanten, darunter sich selbst und seine Tochter. Einnahmen erzielte er von lediglich ... Mandanten, die er in den Rechnungen mit Vornamen anredete.
- 5** Nach einer vom Kläger im Veranlagungsverfahren vorgelegten Total-Gewinn-Prognose sind für die Jahre 2019 bis einschließlich 20xx weitere Verluste von jährlich circa 400 € zu erwarten. In der Zeit nach seiner Pensionierung erwarte er jedoch Gewinne von jährlich circa 3.000 € mit der Folge, dass er mit Vollendung des 70. Lebensjahrs erstmals einen Totalgewinn erzielen werde.

- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger zunächst erklärungsgemäß. Der Bescheid erging jedoch wegen der Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit vorläufig. Mit Bescheid vom 17.09.2019 änderte das FA den Einkommensteuerbescheid und berücksichtigte die Verluste des Klägers aus selbständiger Arbeit nicht mehr (Liebhaberei). Den dagegen gerichteten Einspruch der Kläger wies das FA als unbegründet zurück. Der Betrieb des Klägers könne seiner Wesensart und seiner Bewirtschaftung nach auf Dauer nicht nachhaltig mit Gewinn arbeiten und der Kläger habe es abgelehnt, geeignete Maßnahmen zur Herstellung und Steigerung der Rentabilität des Betriebs zu ergreifen. Die vom Kläger für die Zeit nach seiner Pensionierung in Aussicht gestellte Umstrukturierung werde nicht mit dem Ziel der Verbesserung der Ertragslage durchgeführt, sondern diene der Beschäftigung nach dem Rentenbeginn.
- 7 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben, nachdem der Kläger seinen Antrag dahingehend angepasst hatte, dass eine bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit angesetzte Telefonpauschale um 100 € gekürzt wird.
- 8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von Bundesrecht.
- 9 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil des FG Köln vom 19.01.2022 - 5 K 1311/20 aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 10 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler erkannt, dass der Kläger im Streitjahr negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Syndikus-Steuerberater erzielt hat. Über die Höhe der Einkünfte besteht kein Streit.
- 12 1. Das FG hat zur Begründung im Wesentlichen ausgeführt, beim freiberuflichen Betrieb einer Steuerberatungskanzlei spreche der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass die Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werde. Für die Annahme einer steuerlich unbeachtlichen Tätigkeit müssten über den Umstand einer längeren Verlustperiode hinaus weitere Anzeichen hinzutreten, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübe. Solche Gründe könnten sein, dass es der Steuerpflichtige trotz ständiger und nachhaltiger Verluste unterlassen habe, Maßnahmen zur Herstellung und Steigerung der Rentabilität des Betriebs zu ergreifen.
- 13 Im Streitfall sei zwar zu berücksichtigen, dass es sich bei den Mandanten des Klägers ausnahmslos um nahestehende Personen handle, dass der Kläger nur geringe Einnahmen erwirtschaftet und es für die nächsten Jahre abgelehnt habe, Maßnahmen zur Herstellung und Steigerung der Rentabilität zu ergreifen. Diese Gesichtspunkte rechtfertigten unter den besonderen Bedingungen des Streitfalls gleichwohl nicht den Schluss, dass der Kläger die freiberufliche Tätigkeit aus im Bereich der Lebensführung liegenden persönlichen Gründen fortsetze. Der Kläger habe eine Steigerung seiner Einnahmen nicht generell, sondern (mit nachvollziehbarer Begründung) nur bis zum Ende seiner nichtselbständigen Tätigkeit ausgeschlossen. Die für die Zeit danach vom Kläger angekündigten Überschüsse von jährlich circa 3.000 €, mit denen er bereits bei Vollendung des 70. Lebensjahrs einen Totalüberschuss erzielen würde, erschienen ohne Weiteres, auch nach dem Erreichen der Altersgrenze, als erzielbar. Zu berücksichtigen sei weiter, dass die bisher vom Kläger akkumulierten Verluste so gering seien, dass dem (schädlichen) Motiv der Steuerersparnis allenfalls geringes Gewicht zukomme. Die Aufwendungen des Klägers (Kammer- und Haftpflichtbeitrag, Internetauftritt, weitere Kommunikation) seien überdies auch durch die nichtselbständige Tätigkeit des Klägers veranlasst und könnten auch dort geltend gemacht werden. Dieser weitere Veranlassungszusammenhang entfalle auch nicht durch die Entscheidung des Klägers, diese Aufwendungen bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend zu machen. Jedenfalls aber seien die Beratungstätigkeit und die nichtselbständige Tätigkeit des Klägers so eng miteinander verzahnt, dass der Schluss von den bisher erzielten Verlusten auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht, auch ohne Berücksichtigung der nachvollziehbaren Total-Gewinn-Prognose, nicht gerechtfertigt wäre. Der Kläger habe insofern überzeugend dargelegt, dass seine freiberufliche Tätigkeit für die von ihm verantwortete Software-Entwicklung im Rahmen seiner nichtselbständigen

Tätigkeit nützlich sei. Gerichtsbekannt sei der ständige Austausch zwischen Anwendern und Software-Entwicklern für die Software-Entwicklung hilfreich. Daraus ergebe sich im Streitfall eine "besondere Verzahnung von Beratungstätigkeit und nichtselbständiger Software-Entwicklung". Vor diesem Hintergrund ließen weder das offensichtliche Näheverhältnis zwischen dem Kläger und den von ihm beratenen Personen noch die Möglichkeit, dass der Arbeitgeber des Klägers eine freiberufliche Nebentätigkeit seiner Angestellten im eigenen betrieblichen Interesse fördere, den Schluss darauf zu, dass der Kläger seine beratende Tätigkeit aus privaten Gründen ausübe. Mit der Behauptung, die praktischen Erfahrungen des Klägers mit der von ihm mitentwickelten Kanzlei-Software ersetzen nicht die Testung der Software, maße sich das FA die Entscheidung über die Sinnhaftigkeit von Aufwendungen an, die nicht ihm, sondern dem Steuerpflichtigen zustehe.

- 14** 2. Diese Ausführungen halten revisionsrechtlicher Nachprüfung im Ergebnis stand.
- 15** a) Eine einkommensteuerlich relevante Betätigung ist nach der Rechtsprechung auch bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit nur gegeben, wenn die Absicht besteht, auf Dauer gesehen, nachhaltig Gewinn zu erzielen (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.). An das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht sind bei Einkünften aus einem freien Beruf nicht allgemein geringere Anforderungen zu stellen als bei gewerblichen Einkünften (BFH-Urteil vom 14.12.2004 - XI R 6/02, BFHE 208, 557, BStBl II 2005, 392). Das gilt auch für eine nebenberuflich betriebene freiberufliche Tätigkeit (vgl. BFH-Beschluss vom 17.07.2024 - VIII B 48/23, BFH/NV 2024, 1141).
- 16** b) Die Gewinnerzielungsabsicht ist eine innere Tatsache, auf deren Vorliegen nur aus äußeren Umständen geschlossen werden kann. Ob Verluste wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht steuerlich unbeachtlich sind, ist letztlich eine Frage des Einzelfalls (BFH-Beschluss vom 03.02.2015 - III B 37/14, BFH/NV 2015, 857). Die tatsächliche Würdigung von Indizien ist in erster Linie Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz. An die tatsächliche Würdigung des FG ist der BFH grundsätzlich gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO), auch wenn eine andere Würdigung gleichermaßen möglich wäre. Die tatsächliche Würdigung des FG kann im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob sie verfahrensfehlerhaft zustande gekommen ist, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt (vgl. BFH-Beschluss vom 17.09.2025 - VIII R 17/23, BFH/NV 2026, 117, Rz 33).
- 17** c) Nach der älteren Rechtsprechung des BFH sprach der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass (unter anderem) eine steuerberatende Tätigkeit mit der Absicht, Gewinn zu erzielen betrieben wird. Der Anscheinsbeweis war allerdings schon erschüttert, wenn nach den Feststellungen des FG nur die ernsthafte Möglichkeit bestand, dass im konkreten Einzelfall nicht das Streben nach einem Totalgewinn, sondern persönliche Beweggründe des Steuerpflichtigen für die Fortführung des verlustbringenden Unternehmens bestimmend waren (vgl. BFH-Urteile vom 22.04.1998 - XI R 10/97, BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663 zu Rechtsanwalt, und vom 31.05.2001 - IV R 81/99, BFHE 195, 382, BStBl II 2002, 276 zu Steuerberater). In neueren Entscheidungen hat der BFH die Vermutung für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht weiter abgeschwächt und entscheidend darauf abgestellt, ob die Kanzlei bei einer Gesamtbetrachtung nach der Art ihrer Führung geeignet ist, nachhaltig Gewinn zu erzielen und ob der Steuerpflichtige in angemessener Weise auf eine länger anhaltende Verlustsituation reagiert (BFH-Beschlüsse vom 18.04.2013 - VIII B 135/12, BFH/NV 2013, 1556, und vom 13.05.2025 - VIII B 50/24, BFH/NV 2025, 1020, jeweils zu Anwaltskanzlei).
- 18** d) Dauernde Verluste sprechen indiziell gegen die Absicht, Gewinn zu erzielen. Auf eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit lassen sie für sich genommen aber nur schließen, wenn aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich ist, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt (sogenannter subjektiver Liebhabereibegriff seit Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb (1)). Das kann der Fall sein, wenn die verlustbringende Tätigkeit typischerweise dazu bestimmt und geeignet ist, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkunftssphäre zu dienen. Bei den Katalogberufen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes müssen dafür besondere Anhaltspunkte vorliegen.
- 19** e) Persönliche Gründe sind alle einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Motive (BFH-Urteil vom 19.11.1985 - VIII R 4/83, BFHE 145, 375, BStBl II 1986, 289, m.w.N.). Hierzu zählt auch die Absicht, Steuern zu sparen (vgl. BFH-Urteil vom 02.06.1999 - X R 149/95, BFH/NV 2000, 23, m.w.N.). Für die Weiterführung eines Verlustbetriebs aus persönlichen Gründen spricht deshalb indiziell, wenn der Steuerpflichtige über hohe positive Einkünfte zum Ausgleich der Verluste verfügt (BFH-Urteile vom 14.12.2004 - XI R 6/02, BFHE 208, 557, BStBl II 2005, 392, und vom 26.02.2004 - IV R 43/02, BFHE 205, 243, BStBl II 2004, 455) oder wenn er es unterlässt, ihm mögliche und

zumutbare Maßnahmen zur Herstellung und Steigerung der Rentabilität des Betriebs zu ergreifen (vgl. BFH-Urteil vom 29.06.1995 - VIII R 68/93, BFHE 178, 160, BStBl II 1995, 722, m.w.N.).

- 20** f) Nach diesen Maßstäben konnte das FG für das Streitjahr unter den von ihm festgestellten besonderen tatsächlichen Umständen des Streitfalls ohne Rechtsfehler zu dem Schluss gelangen, dass der Kläger seine freiberufliche Tätigkeit als Syndikus-Steuerberater trotz andauernder Verluste mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt hat.
- 21** Dem steht nicht entgegen, dass der Kläger nach eigener Prognose bis zu seiner Pensionierung weiterhin Verluste in geringer Höhe erzielen wird. Es gibt keinen Rechtssatz, dass Verluste (ohne Berücksichtigung der absoluten Höhe) nur für einen begrenzten Zeitraum steuerlich anerkannt werden können. Indizien dürfen nicht tatbestandsähnlich verselbständigt werden, sondern bedürfen stets der Würdigung und Einordnung im Einzelfall (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.1995 - 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34). Das FG hat insofern angenommen, dass es dem Kläger nach seiner Pensionierung ohne Weiteres möglich sein wird, die bis dahin aufgelaufenen Gesamtverluste innerhalb kurzer Zeit vollständig auszugleichen und dann auch nachhaltigen Gewinn zu erzielen. Dieser Schluss ist unter den vom FG getroffenen Annahmen möglich. Es ist insbesondere von Rechts wegen nicht ausgeschlossen, eine freiberufliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht nach dem Erreichen der Altersgrenze fortzusetzen und zu steigern. Es ist deshalb auch rechtlich nicht allgemein geboten, eine Gewinn-Prognose auf den Zeitraum bis zum Erreichen der Regelaltersgrenze zu beschränken.
- 22** Rechtlich nicht zu beanstanden ist auch der Schluss des FG, dass der Vorteil der Verlustverrechnung mit anderen hohen Einkünften, über die der Kläger unstreitig verfügt, von untergeordneter Bedeutung ist angesichts der objektiv geringen Höhe der erzielten Verluste. Daraus durfte das FG auch weiter schließen, dass es dem Kläger bei Fortsetzung der Verlusttätigkeit nicht auf die Steuerersparnis ankam. Die Ansicht des FA, wonach die vom Kläger für die Zeit nach seiner Pensionierung in Aussicht gestellten Maßnahmen zur Steigerung der Einnahmen aus seiner freiberuflichen Tätigkeit nicht der Verbesserung der Ertragssituation, sondern der Beschäftigung im Ruhestand dienen würden, entbehrt dagegen einer Grundlage.
- 23** Auch den Umstand, dass der Kläger bis zu seiner Pensionierung Maßnahmen zur Verbesserung der Einnahmensituation aus Zeitgründen abgelehnt hat, musste das FG nicht als durchschlagend ansehen. Dass der Steuerpflichtige auf eine andauernde Verlustsituation (vorübergehend) nicht reagiert, lässt nur dann auf eine Fortsetzung der Tätigkeit aus privaten Motiven schließen, wenn und soweit ihm eine entsprechende Reaktion möglich und zumutbar ist. Das war nach den Feststellungen des FG im Streitfall (vorübergehend) nicht der Fall.
- 24** Darüber hinaus hat das FG eine private Motivation für die Ausübung der Tätigkeit nicht festgestellt. Es ist vielmehr der Darlegung des Klägers gefolgt, wonach er seine freiberufliche steuerberatende Tätigkeit auch und vor allem im Interesse seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Software-Entwickler einer Kanzlei-Software für Steuerberater und damit aus erwerblichen Gründen ausübe. Dass die freiberufliche Tätigkeit des Klägers im Streitjahr nur einen sehr geringen Umfang hatte, nur für Angehörige und wenige nahestehende Personen zur Verfügung stand und dass die persönliche Erfahrung des Klägers mit der von ihm mitentwickelten Software deren nähere Erprobung und Testung nicht (vollständig) ersetzen könne, hat das FG demgegenüber als untergeordnet angesehen. Auch dieser Schluss ist unter den zu beurteilenden Umständen möglich und bindet den BFH.
- 25** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de